

# 国民待遇原则和涉外税收政策<sup>\*</sup>

杨 斌

## 一、正确理解国民待遇原则

目前有不少人认为实行国民待遇原则就是要废除涉外税收优惠政策,国内企业与外商投资企业在税收待遇上要完全一样。笔者以为这是对国民待遇原则的极大误解。要扩大开放力度,要改革完善涉外税收政策,首先有必要正确理解国民待遇原则的涵义,把握其实施的条件和范围。

国民待遇原则是《关税与贸易总协定》以及新近成立的世贸组织的基本原则,也是国际税收协定的基本原则。广义的国民待遇原则不仅规定外国商品货物劳务、外国投资所享有的税收及其他政策规章待遇要不低于本国商品劳务货物及投资,而且一旦对某一国的货物商品劳务进口及投资给予优惠也要无条件地给予第三国(即最惠国待遇)。因此,广义的国民待遇原则也可称为非歧视原则或无差别待遇原则。本文从广义方面研究国民待遇原则,侧重点放在税收政策待遇上。

税收上的国民待遇或无差别待遇原则概括起来有如下几个方面的内容:

### (一) 国民无差别。

缔约国一方的国民(包括个人、法人、合伙企业和团体以及缔约国一方居民无国籍的人)在税收负担以及有关条件方面,不应比缔约国另一方国民在相同情况下,负担或可能负担的税收或有关条件不同或比其更重。<sup>①</sup>其基本含义在于不得在税收上因国籍不同而给予差别对待。按照平等互利互惠原则,缔约国一方国民在缔约国另一方受到的税收待遇不应比缔约国另一方国民在相同情况下受到的税收待遇不同或更重。这一原则突破了协定仅适用于缔约国居民的限制而扩大到适用于缔约国所有国民,而不论其是否为缔约国任何一方的居民。也就是说,缔约国一方所有国民都有在缔约国另一方不受税收歧视的权利。这里所说的相同情况下,是指在运用一般税收法律和有关规定方面,纳税人(包括个人、法人、合伙企业和团体)应在实际上处于实质相似的地位。所谓“负担或可能负担的税收或有关条件不同或比其更重”一语是指在相同情况下,对国民和外国人征税时,其税基和计算征税方法应相同,税率也必须一致,纳税手续(申报、缴纳、期限等)也不能外国人比本国国民更繁琐。

无差别待遇的前提条件是相同情况。由此可以推论,不同情况下就可以有差别待遇的存在。这也称为国民待遇原则的例外。

1. 居民纳税人和非居民纳税人可以有差别。对居民纳税人要求就其来源于境内境外的全部所得纳税。而对非居民纳税人可以只就其来源于本国境内所得纳税。同样,对居住国民给予的减税扣除优惠可以不给予非居住的他国国民。但非居住的他国国民可以享受与非居民的国民同等待遇。也就是说,居民应同等对待,非居民也应同等对待,不因国民差别而进行歧

<sup>\*</sup> 本文为霍英东青年教师基金项目《新财税体制下宏观税收管理研究》、国家社会科学基金项目《国际税收制度规则和管理方法比较研究》之阶段性成果。

<sup>①</sup> 《OECD 范本》和《联合国范本》第 24 条,第 1~3 款。

视。

2. 一国给予本国的公共机构或公共服务机构的某些税收特许(如对军事机构、军工企业及其人员的税收特免),可以不给予他国的公共机构和公共服务机构。因为公共机构和公共服务机构是国家机构的组成部分,不是他国同样机构可以比较的。但这种例外不应适用于从事营利事业的竞争性国营企业,它们应当与私营工商企业处于同样地位。

3. 一国给予为本国特定公共利益从事活动的非营利民间机构(如慈善组织等)的某些税收特许,可以不给予不是为该国公共利益从事活动的类似机构。这主要基于该国国民是否受益的考虑。

4. 基于特殊原因的优惠或其他特别措施。国际协定、条约并不妨碍各个主权国家根据本国具体实际的特殊原因而制订实施特别的政策。此外,国民待遇规定的重要目的是防止缔约国一方对缔约国另一方国民实行歧视性税收政策。因此,国民待遇原则不能阻止缔约国一方基于本国特殊原因或者为执行避免双重征税协定的特别规定,而对非本国国民作出一些具体规定,如对常设机构按照独立企业原则进行征税;同样也不能阻止缔约国一方采取某些不适用于本国国民的灵活性的税收鼓励措施,<sup>①</sup>也就是说,对非本国国民采取优惠措施使其税收待遇低于本国国民并不违背国民待遇原则。

(二) 货物、知识产权和服务方面的无差别。

《关税与贸易总协定》规定:“一缔约国领土的产品输入到另一缔约国领土时,不应对它直接或间接征收高于对相同的本国产品所直接或间接征收的国内税或其他国内费用。”<sup>②</sup>“在关于产品的国内销售、兜售、购买、运输、分配或使用的全部法令、条例和规定方面,所享受的待遇应不低于相同的本国产品所享受的待遇。”<sup>③</sup>在乌拉圭回合谈判所形成的主要成果即《关于与贸易有关的知识产权(包括冒牌货贸易)协定》、《服务贸易总协定》中,上述原则又推广到知识产权和服务贸易领域中。

《关税与贸易总协定》及其后的世界贸易组织的主要宗旨是促进国际贸易自由化,防止通过关税和非关税壁垒阻碍货物、知识产权和服务的国际贸易。其中一条重要途径是在尽量废除非关税壁垒的前提下,提倡通过透明度高的关税来实施保护(若需要保护的话),而又通过关税减让谈判,使关税普遍降低,使之对国际贸易的障碍减轻到最低程度。

上述规定的基本思想就是为了保证缔约国能够真正享受到关税减让的成果,使外国产品在进入他国国内市场后,能在平等的条件下与国内同类产品进行竞争。禁止缔约国采取对进口产品增收国内税收和其他费用的办法,以及限制性歧视性的非税收法律规章及行政手续方法,对本国国内生产提供保护,达到限制外国产品进口的目的。

虽然有上述规定,但也不等于要全面放开国门,任国外产品随便输入。《关税与贸易总协定》的国民待遇原则也还有许多例外。如一般例外、安全例外、边境贸易关税同盟和自由贸易区例外以及向国内生产者提供补贴例外等。<sup>④</sup>这里特别需要指出的是自由贸易区例外和向国内生产者提供补贴的例外。自由贸易区例外是说明,对输入一国领土内的自由贸易区的产品所给予的优惠可以不予普区。如果经济特区当作自由贸易区的一种形态,那么给予经济特区某些关税、进口税的特惠并不违反国民待遇原则。向国内生产者提供补贴的例外是说明,国

① 刘金枝译《联合国关于发达国家和发展中国家避免双重征税协定范本注释》,中国财经出版社1991年版,第183页。

② ③《关税与贸易总协定》第3条。

④ 《关税与贸易总协定》第20、21、24条,第3条。

民待遇原则不适用于政府对国内生产者的补贴。包括将按照国民待遇原则所征收的国内税费收入的一部分以补贴形式资助国内生产者,帮助他们提高技术及装备水平、改善生产经营环境或者鼓励他们向特定地区投资等等,也包括通过政府购买的办法向国内生产者补贴。也就是说政府采取这些方法对国内企业进行补贴并不违背国民待遇原则。

### (三) 常设机构无差别。

缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构的税收负担,不应高于进行同样活动的另一国企业。<sup>①</sup>这就是所谓的常设机构无差别原则。常设机构是不具有本国法人居民公司地位的外国企业,这一原则旨在在于在税收上消除对非居民和居民的差别待遇,至少不能造成对非居民征税高于居民。也即常设机构在缴纳所得税上同所在国进行同样活动的居民企业相比,避免受到差别待遇。主要表现在:计算税基即规定应纳税所得额时,常设机构为取得营业利润而发生的费用列支应同居民企业享有同样的权利。折旧、准备金的提取,包括折旧方法的选择,亏损结转也应享有同居民企业同等条件下一样的权利。常设机构在营业期间或停业期间转让资产所产生的财产收益,应适用于居民企业相同的征税规定。

上述关于无差别待遇的规定并不妨碍一个国家基于发展本国经济包括激发经济活力、开发落后地区、改善企业管理、完善投资环境等目的而采取的税收优惠或鼓励措施。如果依照本国法律或双边协定,常设机构有权从事工业和商业活动并且这些活动符合税收优惠政策的要求,那么常设机构可以享有与居民企业一样的待遇。由于国家权益、国防和保护民族经济发展等原因,有些生产经营领域限于本国企业参与,不允许非本国企业进入,或者常设机构所从事的活动不符合税收优惠政策的条件,那么常设机构就不能享受从事这些活动的税收优惠。<sup>②</sup>

### (四) 成本费用扣除无差别和企业资本无差别。

费用扣除无差别是说明,在没有联属关系的正常交易情况下,缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其他款项,在确定该企业纳税利润时,应与在相同条件下支付给缔约国一方居民一样扣除。<sup>③</sup>这一规定的主要目的在力求消除某些国家对支付利息、特许权使用费和其他款项作为费用扣除时,因收款人是否居民而给予歧视或限制。

企业资本无差别表明,缔约国一方企业的资本全部或部分,直接或间接为缔约国另一方一个或一个以上的居民拥有或控制,该企业在首先提及的国家负担的税收和有关条件,不应与缔约国一方的其他类似企业负担或可能负担的税收和有关条件不同或比其更重。<sup>④</sup>企业资本无差别原则的主要宗旨是防止对外商投资企业采取歧视性的税收待遇。

综上所述,笔者认为:

1. 国民待遇原则并不排斥涉外税收优惠政策。载于《关税与贸易总协定》和两个国际税收协定范本的国民待遇原则主旨是不得对外国产品的输入、外国企业在本国的投资活动和其他任何营利活动实行歧视性政策。对外国产品(包括知识产权和各类服务)、外国人所获的投资所得、营业利润、劳务所得等征收的税收,在负担上要低于或等于(≤)对本国产品、本国人所获的投资所得、营业利润、劳务所得等征收的税收。实行涉外税收优惠政策,对外国进口产品、外国人所获的投资所得、营业利润、劳务所得等实行的减税、免税、退税等措施,使其税收负担低于本国同类产品和同类所得,并没有与国民待遇原则相冲突。

① 《OECD 范本》、《联合国范本》第 24 条第 4 款。

② 刘金枝译《联合国关于发达国家和发展中国家避免双重征税协定范本注释》,中国财经出版社 1991 年版,第 187—188 页。

③ 《OECD 范本》、《联合国范本》第 24 条,第 5 款。

④ 《OECD 范本》、《联合国范本》第 24 条,第 6 款。

2. 国民待遇原则并不排斥差别的税收政策。一方面, 国民待遇不等于在任何条件任何情况下税收负担内外无差别、完全划一等同, 而是同样条件下要一视同仁, 在不同条件下则可以差别对待。另一方面, 国民待遇是国际法的原则, 对外不对内, 它不能约束限制主权国家出于经济发展、社会进步等因素的考虑而对国内不同纳税人采取不同的税收政策。国民一语, 从企业方面讲, 凡按中国法律登记注册组成企业法人的企业都是中国“国民”, 企业国民即企业法人不仅包括国有企业、集体企业、私营企业、个体独资企业, 也包括在中国登记注册取得中国“国籍”的中外合资企业、外商独资企业和取得中国法人资格的中外合作企业。也就是说, 外商投资企业也是国民。对外商投资企业实行税收优惠是国民内部的差别税收政策。是采取统一的还是差别的税收政策, 则要考虑国家经济发展的总体需要, 这属于要不要、如何推行中性税收政策的问题, 不属于违反国民待遇原则的问题。不能以贯彻国民待遇原则的名义, 去废除差别的国内税收政策, 包括对外商投资企业的税收优惠政策。

3. 国民待遇原则不等于要放弃任何市场准入的限制。发展中国家与发达国家之间所谓公平竞争是以极其不公平为基础的。如果实行毫无限制的自由贸易, 发展中国家就只能成为发达国家的经济附庸, 成为其原料产地和产品推销地。历史经验证明, 对发展中国家一方面要实施一定程度的贸易保护, 促进本国幼稚产业发展, 创造竞争优势点, 另一方面又要实施差别的优惠税收政策、创造好的投资环境, 吸引外资和先进技术、管理经验, 增强本国经济活力, 最终才能真正与发达国家进行竞争。因此, 对一般性竞争, 应逐步放宽准入限制。在这一过程中, 造成本国地区经济发展不平衡是合理的, 其最终目的是为了达到更高一级的平衡。税收政策适应这种形势的要求, 体现为多层次梯级特征也是必要的。当然, 我国现行涉外税收优惠政策还有待进一步完善, 应改革其中违背国民待遇原则的部分和不适应新经济增长需要的部分, 以便更充分地发挥其引导外商投资的杠杆作用。

总之, 那种主张贯彻国民待遇原则就是废除涉外税收优惠政策, 同时放弃外商经营领域和市场准入限制的观点是错误的。

## 二、我国现阶段保留涉外税收优惠政策的必要性

涉外税收政策是采取中性的还是优惠的, 必须根据一国社会经济发展的客观要求进行选择。笔者认为我国目前及今后一段时间里还有必要保留涉外税收优惠政策。

### (一) 保留涉外税收优惠是扩大对外开放, 进一步吸引外资的需要。

涉外税收优惠政策要不要保留首先要看, 今后的十五年或更长时间里对外开放和引进外资要不要加大力度。改革开放是我国政府治国安邦总路线的基本点之一。在九五期间以及今后更长的时间里进一步对外开放、引进外资、加强对外经济技术合作、提高我国经济的国际化程度是建设有中国特色的社会主义市场经济体制的重要组成部分, 也是解决我国社会经济发展主要问题主要矛盾所必须的。我国经过近半个世纪的发展, 现代化建设取得了历史性成就, 但同时也面临着严峻的困难和挑战。首当其冲是农业问题和国有企业问题。就农业来说, 我国人口不断增加、耕地迅速减少, 农副产品的供给和需求矛盾十分突出。而农业生产方式并没有质的飞跃, 现代化程度甚低, 仍主要停留在人力运作、靠天吃饭的阶段。农业生产基础非常脆弱, 农业剩余劳力规模过大。要解决农村问题, 要转移农村剩余劳动力, 并增加政府有效投入, 对农业实行保护政策, 必须首先搞好国有大中型企业, 因为只有使明亏暗亏占 80% 的国有大中型企业摆脱了困境, 政府才有可能增加农业投入。国有大中型企业要摆脱困境, 无论改革采取什么模式, 裁员不可避免。一定意义上, 国有企业改革的实质和关键问题是就业问题。农村剩余劳动力的转换、城市产业工人因改革而被裁员, 以及新增加的劳动力, 将形成庞大的失

业或待业大军。要解决失业和待业问题,唯一的根本途径是发展经济创造就业机会。加大开放力度,大规模兴办外商直接投资企业,创造越来越多的就业机会,这样能在一定程度上为国有企业的改革、农村经济的发展、社会稳定创造条件。要扩大对外开放、进一步吸引外资,必须进一步改善投资环境,保持基本政策的稳定性连续性,包括涉外税收优惠的稳定性连续性。总之,保留涉外税收优惠政策,是实施扩大开放、进一步吸引外资这一安邦治国长远战略所必须的。

(二) 保留涉外税收优惠政策是对投资环境欠佳和不平等竞争的补偿。

我国投资环境已有明显改善,但作为发展中国家与西方发达国家相比,还有很大差距。我国法制不健全,不平等或不正当竞争的因素还比较多;管理存在办事拖拉,效率不高的问题;政策透明度不够,某些政策尚欠稳定性和确定性;水电、交通、社会保险、公共安全等公共基础设施或社会环境还不尽人意;金融体制和运行规则与国际通行做法还有不少差距;劳动力的文化技术素质也不高。这样在同等条件下,投资者要耗费更大的成本去弥补投资环境的这些欠缺,从而也承担更大的投资风险。从这个意义上讲涉外税收优惠政策的采用是对发展中国家投资环境欠佳的一种补偿。即使发展中国家投资环境有了明显改善,甚至已与发达国家相当,也仍然需要涉外税收优惠政策。因为在异国他乡从事投资,生产经营活动会遇到本国所没有的某些障碍,包括文化、体制、管理上的障碍。因此,如果在税收政策上完全拉平、完全划一,外商投资企业在竞争上就处于劣势。从这个意义上讲,涉外税收优惠政策是对实际上的不平等竞争的补偿,是为了更好地贯彻税收公平原则而设置的。

(三) 涉外税收优惠政策是发展中国家争夺国际游资的一项重要措施。

发展中国家在发展本国经济过程中均遇到资金不足的困难,为吸引更多的外资,弥补本国资金不足,往往采用让出部分市场和牺牲短期财政利益即涉外税收优惠的办法来达到这个目的。近年来,我国周边国家也大多实行了对外开放,采取各种措施主要是涉外税收优惠政策来吸引外资,优惠程度相当高。这些国家已成为与我国争夺国际游资的强有力的竞争对手。在这种情况下,如果完全废除涉外税收优惠政策势必会使我国在争夺国际游资中处于不利地位。

总之,我国对外开放要继续,扩大引进外资规模仍有必要,涉外税收优惠政策也需要保留。我们要在明确扩大引进外资和继续实行涉外税收优惠的大前提下,认真研究改革外资引进和现行涉外税收优惠政策存在的问题,探讨完善涉外税收优惠政策的途径。

### 三、完善涉外税收优惠政策的基本思路

现行涉外税收优惠政策层次多、内容杂、缺乏系统性、整体性和统一性。其重要原因是各项政策制订的时间不同,针对的事件不同,是由许多不同文件加以规定的,许多是处理个案问题的结果。例如,设置经济特区相应给予税收优惠政策,开发浦东新区又出台一套更优惠的税收政策。经济技术开发区、沿海经济开放区、沿边沿江经济开放区、特区或开放区老市区、高新技术产业开发区、国家旅游度假区、保税区税收政策各不相同。地区差距中再加上产业差别、普通减低税率再加上定期宽免,一般的定期减免再加上特殊的不同的优惠延长期,还有不少个案批准享受优惠的产业和项目。整个涉外税收优惠即使经过专家仔细认真地归纳整理,没有花大量的时间去理解,也很难弄清楚。其结果,政策目标不明确,措施不公平,法律不严密,执法缺乏确定性,税务机关斟酌使用权力空间很大。再加上各地地方保护主义下的政策攀比,使涉外税收政策的实际效果与初衷相去甚远。有必要进行系统的清理、归并,使之统一、严肃、明确。在进行这项工作的过程中要认真处理好开放的渐近性与区域经济发展的关系,特别是普区与特区的关系;处理好改革与政策稳定性的关系;正确处理引进外资总量的增长与产业结构

优化、产业地区布局合理化的关系。具体调整意见如下:

(一) 生产性外商投资企业 15% 优惠税率的适用由特惠转变为普惠。

在改革开放初期,引进外资是一项新的事业,成败没有把握,需要试点总结经验,逐步推进,上述诸项政策将 15% 优惠税率先限定在特定的小范围内,再逐步扩大是有其积极意义的。现在我国面临着全方位对外开放格局,内地不少地方投资环境也有了很大改善,沿海地区经济也发展起来了,15% 优惠税率可以进一步扩大其适用范围。建议所有生产性外商投资企业不论设在何地都按 15% 税率征税。与此同时,对内资企业征收的企业所得税率也作一定幅度下调,近期可略高于外商投资企业以体现对投资环境欠佳和异文化环境不利影响的补偿、对实际不平等竞争的修正。

治税的历史经验证明,低税率有利于调动生产者积极性,从而扩大税基,使税收总量增长更快。15% 优惠税率对生产性外商投资企业的普遍适用对协调东西部经济的均衡发展有一定影响。经济发展总是不平衡的,平均发展等于不发展,要承认经济地理区域差别对发展的影响。通过局部发展形成的经济增长点,通过竞争机制带动全国经济增长,实现经济普遍增长,达到新的经济平衡,从平衡发展到不平衡再到新的更高层次的平衡,是经济发展的辩证法。目前新的增长点或增长面业已形成,通过外商投资税收优惠政策的普及,扩大对外开放的覆盖面,把各种开放试验区(如特区、开发区)经济发展机制引向全国。经济特区和其他类型的开放试验区要寻找新的增长点,对这些区域的涉外税收优惠要着眼于刺激新的经济增长点。也就是说原有优惠政策的普及不等于平均主义,不等于特区等开放试验区已毫无作为。而是要利用这十几年优惠政策形成的经济实力和投资环境改善的优势提高经济质量,实现经济增长由粗放型向集约型转变,形成新的经济增长点。经济特区等开放试验区要在商业、金融、高新技术产业、教育科技产业方面再创值得在全国推广的经验。为了达到这个目的,对非生产性外商投资企业实行 15% 优惠税率可在五个特区保留。市场准入范围先在经济特区予以扩大,以试点总结经验。优惠的扩大会造成特区功能减弱、作用降低的说法没有多少理由。将对生产性外资企业实行 15% 的优惠税率由特定地区特定产业转为面向全国的普惠,有利于在涉外税收优惠体系内部全面实现国民待遇或无差别待遇的要求,有利于实现政策统一稳定,减少征管困难和漏洞,也有利于从根本上结束各地争办开发区、争要税收优惠,互相攀比,盲目引进的局面。对生产性外商投资企业,实行普惠,投资者在策划投资时就会将主要精力从选择区域转变为选择有利于生产经营、高质量的项目上,同时如果国家辅以严密具体明确的产业政策,坚决制止高能耗、高污染产业的引进,外商投资的产业结构就会更加合理。主要以投资环境吸引外商的机制一旦形成,也会极大地促进各地加强法制建设,提高管理人员素质和办事效率,改善投资环境。

实行优惠的目的是为了最终一视同仁。扩大 15% 优惠税率适用范围会不会导致国有企业和其他形式的内资企业更加处于不平等竞争地位,加剧它们的困难呢?回答是否定的。首先观念上要明确,国有股份处于支配地位的中外合资经营企业也是国有企业,外商投资企业中只要有较大比例的国有股份,就意味着有相当比例的国有资产。只看国有企业产值在总产值中比例下降,没有看国有资产以其他形式在增长,是不全面的。其次,外商投资企业的发展,就业机会的增加,国家财政力量的增强,技术进步和管理水平的提高,会有利于国有企业的改革,从长远看,有利于国有企业困难的解决而不是困难的加剧。当然,国家除了加速国有企业内部经营机制改革,还要从减少法外摊派、加强反不正当竞争的力度、建立社会保险制度、实行低税率、少优惠、严管理的治税方针等方面,促进国有企业摆脱困难。同样对外商投资企业的不正当竞争,逃税避税,引进落后产业也要坚决防止。

(二) 定期减免税要全部体现国家产业政策要求,促进外商投资产业优化。(下转第 47 页)

造良好的外部环境。

#### (四) 规范和完善契税的设想。

1. 扩大契税征收范围。对各行政事业单位、国有企业、集体企业、外资企业,在参与房地产买卖、赠与、典当、交换时,应征收契税,既能体现公平原则,又可增加财政收入。

2. 灵活设计税率。针对不同的纳税人或课税对象,设计不同的税率。如城乡居民购买居住用房,买房契税税率应低于生产用房适用税率。并按不同地区设置高低不同的税率,或由中央规定幅度税率,地方在规定幅度内选择。

3. 加强契税的法律宣传。强化契证在产权系列法律凭证中应有的地位,培养公民自觉纳税意识。凡纳税人没有依法纳税,财政部门不发契证,就无法办理交易手续。

4. 简化并明确征收环节。成立房产价格评估的中介机构,组织相应的征税力量,简化征收手续,明确征收环节,从根本上解决逃漏税问题。

总之,财产税制很早就在我国实施,并曾有过较大发展,进入现代社会,其所占比重和地位逐渐下降,但仍有无法由其它税系取代的作用。在社会主义市场经济条件下,应该重视财产税制的作用,适时增加财产税税种,适当扩大某些现有税种的课税范围,调整税率税目,并加强征收管理,强化公民纳税意识,规范和完善适应我国社会主义市场经济发展的财产税制。

(作者工作单位:中南财经大学财政税收系) 责任编辑:柏冬秀

(上接第 41 页) 现行涉外税收优惠政策,除了上述减低税率的优惠外,还有进一步的优惠措施即限定行业、项目定期减免税。

现行这些优惠措施,已经在产业政策中有所体现,但主要问题也是层次太多。有的项目多免一年,有的项目少免一年,同样是高新技术项目,在不同的开发区享有不同待遇,并没有太大的意义。对一般的生产性项目在普遍按 15% 税率优惠的情况下,再给予定期减免则背离了产业政策原则。有的条文表述也不够系统和一致,由于政策是分别出台的,区域性明显,重复规定比较多,不符合税制设计的简化原则。建议以体现产业政策为主要考虑因素,在保持政策的连续性、稳定性的前提下,进行以下减缩:

1. 一般性的生产性投资项目,不论设在经济特区,还是普区,在享有 15% 税率优惠的情况下,取消定期减免。在保留并扩大经济特区内金融和服务业按 15% 税率征税的特惠(在其他地区只有生产性外商投资企业才能享有 15% 税率优惠)前提下,对特区金融业和服务业的定期减免也予取消。在实施改革时,可通过新企业新办法、老企业老办法的措施进行过渡。既得利益予以承认,减少改革阻力。

2. 外商投资企业举办的农、林、牧业项目,机场、港口、码头、铁路、公路、电站、煤矿、水利等基础设施项目,高新技术项目,无污染、低能耗的产品出口项目,经营期十五年以上的,不论投资地点,从获利年度起,头五年免征企业所得税,第六年至第十年减半征收企业所得税。在国家指定的经济不发达地区投资的无污染生产性项目,也比照上述规定办理。

总之,通过对一般性的生产性外商投资项目实行 15% 税率以体现投资环境欠佳和异文化阻碍以及某些方面不平等竞争的补偿。既然是补偿,就意味着这种政策是内资企业特别是国有企业可以承受的。通过定期减免即主动的非补偿性财政利益牺牲,来换取外商投资对产业结构合理化和地区均衡发展的贡献。此外,在经济特区保留并扩大服务如金融项目特惠,同时扩大服务和金融的准入范围,再创特区优惠和新的经济增长点,这是涉外税收优惠政策调整的基本方向。

(作者工作单位:厦门大学财金系) 责任编辑:柏冬秀